

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**La simulación que provocan las empresas calificadas como
maquilas en materia tributaria**

-Tesis de Licenciatura-

Urías Tulio Josué Bracamonte Castillo

Guatemala, octubre 2013

**La simulación que provocan las empresas calificadas como
maquilas en materia tributaria**

-Tesis de Licenciatura-

Urías Tulio Josué Bracamonte Castillo

Guatemala, octubre 2013

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

| | |
|--|---|
| Rector | M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus |
| Vicerrectora Académica y Secretaria General | M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González |
| Vicerrector Administrativo | M. A. César Augusto Custodio Cobar |

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

| | |
|---------------------------------------|-------------------------------------|
| Decano | M. Sc. Otto Ronaldo González Peña |
| Coordinador de exámenes privados | M. Sc. Mario Jo Chang |
| Coordinador del Departamento de Tesis | Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla |
| Director del Programa de Tesis | Dr. Carlos Interiano |
| Coordinador de Cátedra | M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán |
| Asesor de Tesis | Lic. Omar Rafael Ramírez Corzo |
| Revisor de Tesis | M. Sc. Sonia Zucelly García Morales |

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Edgar Aroldo Hichos Flores

Lic. Eddy Giovanni Miranda Medina

M. Sc Arturo Recinos Sosa

Licda. Karin Virginia Romero Figueroa

Segunda Fase

Lic. Ángel Adilio Arriaza Rodas

Lic. Víctor Manuel Morán Ramírez

Licda. Nydia Lissette Arévalo Flores

M. Sc Mario Jo Chang

Tercera Fase

Lic. Carlos Antonio Muñoz Corzantes

Licda. Vilma Corina Bustamante Tuche

Lic. Mario Jo Chang

Licda. Karla Gabriela Palacios Ruiz

Lic. Arnoldo Pinto Morales

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
Y JUSTICIA. Guatemala, diez de julio de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA SIMULACIÓN QUE
PROVOCAN LAS EMPRESAS CALIFICADAS COMO MAQUILAS EN
MATERIA TRIBUTARIA**, presentado por **URÍAS TULIO JOSUÉ
BRACAMONTE CASTILLO**, previo a otorgársele el grado académico de
Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de
Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es
procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como
Tutor al Licenciado **OMAR RAFAEL RAMÍREZ CORZO**, para que realice la
tutoría del punto de tesis aprobado.



Dr. Carlos Interiano
Director del Taller de Tesis de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **URÍAS TULIO JOSUÉ BRACAMONTE CASTILLO**

Título de la tesis: **LA SIMULACIÓN QUE PROVOCAN LAS EMPRESAS CALIFICADAS COMO MAQUILAS EN MATERIA TRIBUTARIA**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 19 de septiembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Lic. Omar Rafael Ramírez Corzo
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veinte de septiembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA SIMULACIÓN QUE PROVOCAN LAS EMPRESAS CALIFICADAS COMO MAQUILAS EN MATERIA TRIBUTARIA**, presentado por **URÍAS TULIO JOSUÉ BRACAMONTE CASTILLO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **SONIA ZUCHELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



Dr. Carlos Interiano
Director del Taller de Tesis de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **URÍAS TULIO JOSUÉ BRACAMONTE CASTILLO**

Título de la tesis: **LA SIMULACIÓN QUE PROVOCAN LAS EMPRESAS CALIFICADAS COMO MAQUILAS EN MATERIA TRIBUTARIA**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 17 de octubre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M.Sc. Sonia Zucelly García Morales
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **URÍAS TULIO JOSUÉ BRACAMONTE CASTILLO**

Título de la tesis: **LA SIMULACIÓN QUE PROVOCAN LAS EMPRESAS CALIFICADAS COMO MAQUILAS EN MATERIA TRIBUTARIA**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 21 de octubre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Carlos Interiano

Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **URÍAS TULIO JOSUÉ BRACAMONTE CASTILLO**

Título de la tesis: **LA SIMULACIÓN QUE PROVOCAN LAS EMPRESAS CALIFICADAS COMO MAQUILAS EN MATERIA TRIBUTARIA**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

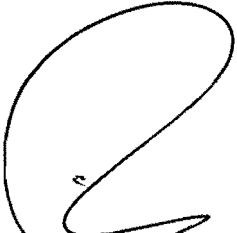
Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,


Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 22 de octubre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia




Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Dedicatoria/Agradecimientos

- A Dios:** A Él sea la gloria y la honra por los siglos de los siglos, amén. Por haberme dado la sabiduría y la fortaleza para alcanzar esta anhelada meta, y porque todo se lo debo a Él.
- A mis padres:** En memoria y con amor a mi madre Leticia Vitalina Castillo, por el apoyo que me brindó en todo momento y ser mi principal motivadora para alcanzar este logro (Q.E.P.D), y en honor a la memoria de mi Padre Servio Tulio Bracamonte (Q.E.P.D.)
- A mis hermanos:** Abimelec Edgar Gustavo, Servio Emilio David y Naslie Eunice, con quienes comparto este triunfo.
- A mis sobrinos:** Edgar, Ximena, Sofía, Dulce, Benjamín, Dayicel y Jorgito, que mi logro sirva de ejemplo para sus vidas.
- A mis familiares:** Abuelitos, tíos, primos, sobrinos y cuñadas, gracias por su cariño y aprecio.

A mis amigos:

Maylin Revolorio, Linda de León, Ingrid Recinos, Rosy López, Isabel Rodríguez, Lizzeth Gándara, Ramiro Rodríguez, Joel Pacach, William Escobar, Flavio Ruiz y Sergio Leonardo Mejía, con quienes comparto este logro con mucho aprecio.

Especialmente a:

A mi hermano y cuñada Edgar y Mariela, por todo su apoyo y por estar siempre a mi lado ayudándome para alcanzar esta meta, a quienes de todo corazón les estaré siempre agradecido, Dios los bendiga grandemente.

**A Universidad
Panamericana:**

Gracias por contribuir y permitir alcanzar ésta meta.

Índice

| | |
|--|-----|
| Resumen | i |
| Palabras Clave | ii |
| Introducción | iii |
| Derecho Tributario | 1 |
| Las empresas calificadas como maquila | 20 |
| La simulación que provocan las empresas calificadas como maquilas en materia tributaria | 43 |
| Conclusiones | 59 |
| Referencias | 61 |

Resumen

Las empresas calificadas por el Ministerio de Economía como maquilas tienen una estrecha relación con el Derecho Tributario ya que como personas jurídicas están sujetas al cumplimiento de las leyes vigentes en materia tributaria para realizar sus operaciones. Siendo el Derecho Tributario el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de los ingresos por parte de los entes públicos a través del tributo para la realización de sus fines. Estos principios basados en la Constitución Política de la República de Guatemala y en las leyes de carácter tributario, regulan el establecimiento de los tributos en todas sus modalidades; regula también la relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes. Las empresas calificadas como maquilas de conformidad a la resolución de calificación del Ministerio de Economía, siendo éstas empresas las que importan materias primas, las transforman y luego las exportan, gozan de beneficios e incentivos tributarios con el único fin de promover el desarrollo del país creando fuentes de trabajo, como lo son las exoneraciones de impuestos y aranceles a la importación, he aquí la relación que tienen las empresas calificadas como maquilas con el Derecho Tributario.

El problema abordado en el trabajo fue la simulación que las empresas calificadas como maquilas provocan en sus actos o contratos con el único fin de gozar del beneficio de la exoneración de impuestos o para evadir el pago de impuestos cuando se produce un hecho generador. Estos actos producen un daño a la recaudación de ingresos al Estado, ya que aprovechándose de astucias y darle una aplicación contraria a las leyes tributarias, logran evadir el pago de impuestos que corresponden al Estado, actos que están tipificados como delitos y que para su solución y erradicación es necesario aplicar las leyes tributarias así como penales en lo que se refiere a delitos tributarios.

Palabras Clave

Derecho. Maquilas. Tributo. Importación. Exportación. Reexportación. Mercancías. Producto. Simulación. Defraudación.

Introducción

En la actualidad el desarrollo industrial ha llegado a la mayoría de los países provocando grandes cambios dentro de las sociedades, dando oportunidad de empleo a las personas, tecnificando los sistemas de producción y la generación de ingresos por parte de las empresas. En este sentido las empresas calificadas como maquilas han aumentado considerablemente trayendo desarrollo a las sociedades; pero muchas de ellas no cumplen con los lineamientos establecidos en la legislación vigente para realizar sus actividades, simulando actos con el fin de producir un daño al Estado a pesar de que se les otorgan beneficios e incentivos para que puedan operar con libertad.

La simulación que provocan las maquilas en materia tributaria en sus actos es un tema de importancia dentro del Derecho Tributario, porque como personas jurídicas las empresas de maquila están sujetas a las disposiciones legales de carácter tributario que enmarcan todos los procedimientos que deben cumplir para llevar a cabo sus operaciones y aunque gocen de beneficios e incentivos fiscales muchas de ellas se dedican a simular sus contratos y operaciones con el ánimo de evadir el pago de los tributos, valiéndose de todos los medios para lograr su cometido, llegando a cometer delitos tributarios. Es por ello que se

realizó el presente trabajo, con el objeto de dar a conocer las formas por las cuales las empresas calificadas como maquilas incumplen en sus actividades, aparentando que todo se realiza de la forma establecida en la ley cuando esas actividades solo provocan un daño al Estado. Surge de la necesidad que existe de aplicar las leyes tributarias vigentes a cabalidad para evitar que esto suceda.

El primer título contiene información sobre el Derecho Tributario, su definición, característica, principios, fuente, contenido, los tributos. Asimismo como parte de este trabajo en el segundo título se estudia a la maquila, su definición, características, el proceso de formación, zonas francas y el marco legal que regulan dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. Y por último el tercer título contiene el tema central objeto del presente trabajo, aporte que realizo como sustentante de éste trabajo, el cual consiste en la simulación que provocan las empresas calificadas como maquilas en materia tributaria, que es simulación, porque simulan las empresas calificadas como maquilas, la simulación en la reexportación de productos, la simulación en la transferencia entre maquilas y la tipificación de los delitos de defraudación tributaria y aduanera.

En la investigación llevada a cabo se logró determinar las formas en que las empresas de maquila pueden simular para no cumplir con lo establecido en la ley y con esto aprovecharse de los beneficios que la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila Decreto Número 29-89 les concede, cumpliendo con esto el objetivo de demostrar lo que provoca una simulación en los actos, aporte que realizo para dar a conocer y así lograr la erradicación de dichos actos dentro de las empresas maquilas del país.

Derecho Tributario

En el estudio de la relación jurídica tributaria entre el Estado y su población, refiere a una rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al Derecho Tributario. Ha sido una área del derecho muy poco estudiada y es a finales del siglo veinte que se identifica y nace esta nueva rama del derecho, su estudio estuvo incluida en la doctrina como parte del Derecho Financiero, en la actualidad su estudio es de forma independiente, ya que el tributo ha existido desde tiempos antiguos y es uno de los más importantes recursos públicos con los que cuenta el Estado para la satisfacción de las necesidades de su población para la realización del bien común.

En el transcurso del tiempo, ha sido el tributo utilizado como medio para comprobar diferentes teorías por las cuales los estados logran su desarrollo y el bien común para su población. Su estudio, su recaudación, su implementación es el centro del Derecho Tributario haciendo que su desarrollo avance a grandes pasos, ya que constituye el medio para la obtención de los recursos por parte del Estado.

Con el engrandecimiento de los Estados, el tributo ha tomado importancia y relevancia como recurso público, ampliándose con una doctrina tributaria que lo transformó en un protector de los derechos que

le son inherentes a los humanos dentro de la sociedad. Tiene el tributo fines que le son de suma importancia, ya que contribuyen al gasto que los estados realizan para la satisfacción de las necesidades de la población.

El Derecho Tributario entonces “es un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de recursos de carácter económico por parte de los entes públicos por medio del tributo en sus diferentes modalidades.” (Monterroso, 2009:4).

Es entonces el Derecho Tributario el que regula todo lo concerniente a la obtención de los tributos por parte del Estado, para la satisfacción de las necesidades de la población. Es el tributo esa contribución monetaria, obligatoria y que está establecida en la ley y que el contribuyente debe hacer efectiva de acuerdo a su capacidad de pago a la administración pública, para que ésta lleve a cabo sus fines.

Definición de Derecho Tributario

El Derecho Tributario es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos en todas sus modalidades, cuya naturaleza es de Derecho Público. Regula las relaciones tributarias, es decir, los derechos y obligaciones entre el Estado y los contribuyentes en todos sus aspectos.

Para Villegas, citado por Monterroso, el Derecho Tributario es: "la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos." (Monterroso, 2009:5)

Según Fonrouge, quien es citado por Monterroso, el Derecho Tributario es definido como: "la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos." (Monterroso, 2009:5)

Monterroso define el Derecho Tributario como: "la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria e identifica todos y cada uno de sus elementos siendo el más importante el poder tributario." (2009:7)

El Derecho Tributario es el que se encarga de regular el tributo, desde su nacimiento, el surgimiento de la relación tributario entre el Estado y el contribuyente, el cumplimiento del mismo, así como el incumplimiento y extinción del tributo, por alguna de las formas establecidas por las cuales se puede extinguir.

Contenido del Derecho Tributario

El contenido del Derecho Tributario comprende todas aquellas ramificaciones en las cuales se divide, lo cual comprende la magnitud que lo forma. Está compuesto por dos partes fundamentales, las cuales se dividen de la siguiente manera:

Parte general

En esta parte está comprendidas las normas generales aplicables a todos los tributos. En Guatemala es parte general se encuentra desarrollada en una norma específica decretada para el cumplimiento de tal objetivo, desde 1991 como parte de una política latinoamericana de la existencia de una sola norma que contenga además de los procedimientos administrativos la parte sustantiva de esta rama del derecho, así se decreta el Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala... (Monterroso, 2009:8)

Entonces es en el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el cual se encuentran contenidas las diferentes definiciones con relación a tributos, los plazos para hacer efectivo el cumplimiento de los tributos, las diferentes formas de extinción y la obligación tributaria que nace de la relación tributaria entre el contribuyente y el Estado. Además regula disposiciones de carácter generar, sanciones, infracciones que pueden cometer los contribuyentes.

Parte especial

“La parte especial va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria de cada uno de los tributos, por lo que contiene los elementos esenciales de la relación, sin los cuales esta no existe.”
(Monterroso, 2009:12)

En esta parte se encuentran las leyes específicas por ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otras. Es en la parte especial que se concentra la obligación tributaria que cada tributo lleva a cabo respectivamente, comprendiendo su estudio, especificaciones y modalidades al no cumplir con lo establecido en dichas leyes. Es muy importante ya que al no dar cumplimiento a las leyes específicas, no se da el nacimiento de la relación tributaria.

Características del Derecho Tributario

El Derecho Tributario por ser una rama del derecho, tiene características que le son únicas como tal, las cuales encierran la esencia que lo forma y sus aspectos que lo hacen único.

Según Monterroso (2009) las características del Derecho Tributario son las siguientes:

Coacción en la génesis del tributo

El Estado en ejercicio de su poder tributario hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio, para dar nacimiento en forma unilateral a la obligación de pagar los tributos, por ese motivo es el sujeto activo de la obligación tributaria, siendo así mismo el ente encargado de la creación de los tributos a través de la ley, tomando como base las necesidades de la población. El que está obligado a cumplir la obligación tributaria es llamado sujeto pasivo o contribuyente, que únicamente tiene la función de cumplir. Entonces la coacción del tributo nace cuando la ley determina los hechos que dan surgimiento a la relación tributaria la cual debe cumplir el contribuyente, sin que intervenga su voluntad.

Coacción establecida en la ley.

En los estados actuales es ejercida la potestad tributaria de conformidad con las leyes vigentes, dejando por un lado las arbitrariedades que afecten a la población. Es una relación en la cual se cumplen y respetan los derechos constitucionales y que a la vez son la garantía del contribuyente, para evitar que se vea violentado en sus derechos. Es por ello que el Estado en cumplimiento del principio de legalidad, es el único que puede implementar normas tributarias, siendo estas normas

coercitivas ya que el contribuyente las cumple sin que intervenga su voluntad, no es tomada en cuenta su decisión propia sino está regulada por la ley. Entonces esta coacción normada o establecida en la ley consiste en dar cumplimiento al precepto legal, en el caso de una relación tributaria, es el sujeto pasivo el encargado de darle cumplimiento por mandamiento de ley.

Tipicidad del hecho imponible

Toda situación o hecho que de nacimiento a la relación tributaria, debe estar regulado en la ley y debe contener todos los elementos para su validez, esto con la finalidad de dar a conocer si dicho hecho o situación da nacimiento a la tributación. Esta es una de las características importantes del Derecho Tributario porque se debe determinar que el hecho tipificado debe estar contenido en la ley. Si un acto no se encuentra contenido en la ley o no contiene los elementos establecidos, no es un acto que de nacimiento a una relación tributaria y por lo tanto no se obliga al contribuyente al pago del tributo.

Distinción de tributos en género y especie

Trata de los tributos en cuanto al género de los gravámenes impositivos y la especie de estos que es el tributo. La especie es esa clasificación de los tributos, los cuales pueden ser impuestos, tasas, arbitrios y las contribuciones especiales. Es necesario entonces hacer la diferencia ya que los tributos comprenden a la generalidad o un todo de las obligaciones tributarias de los ciudadanos para contribuir al gasto social.

Irretroactividad

Dentro del Derecho Tributario la ley no tiene efecto retroactivo. La excepción que en materia tributaria se da es cuando las sanciones que hayan sido impuestas o establecidas anteriormente favorezcan al contribuyente, siempre que estas no afecten sentencias firmes.

Finalidad de cobertura del gasto público

El Estado dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades de la población y con esto realizar el bien común. Entonces la finalidad del tributo es contribuir a que el Estado cumpla con el gasto público y así poder cubrir dichas necesidades de la población; asimismo la misma existencia del Estado.

Capacidad contributiva del contribuyente

Esta característica consiste en que el contribuyente debe tener la capacidad económica para contribuir con el gasto social que ha realizado el Estado. Si el contribuyente no cuenta con los recursos económicos difícilmente podrá dar cumplimiento a su obligación tributaria aun cumpliéndose el hecho generador y por lo tanto no podrá contribuir con el Estado.

Principios del Derecho Tributario

El Derecho Tributario tiene sus propios principios fundamentales, mismos que constituyen garantías al contribuyente y regulan el buen desempeño en el ámbito tributario para que la relación tributaria sea efectiva.

Parafraseando a Monterroso (2009) los principios del Derecho Tributario son:

Principio de legalidad

Es el principio de legalidad el principal de los principios del Derecho Tributario, porque tiene su esencia en la supremacía de la ley, es decir, que todas las normas tributarias deben de cumplir con lo establecido en

la ley para su creación, aplicación y regulación, cumpliendo con el procedimiento establecido en la ley para su aprobación.

Este principio se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239, que literalmente establece:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En Guatemala el carácter formal y legal de la norma tributaria consiste en que el Congreso de la República de Guatemala, es el único organismo del Estado que tiene las facultades exclusivas para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, por lo cual es importante que se cumpla para que los tributos sean válidos y así exigir su cumplimiento a la población.

Principio de reserva de ley

Este principio regula que toda norma en materia tributaria debe ser creada por el órgano competente para que sea válida, en Guatemala le corresponde exclusivamente al Organismo Legislativo dicha función.

Principio de capacidad de pago

Trata que los tributos deban ser establecidos de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo a quien va dirigido. Deben ser individualizados de acuerdo a la situación financiera que tiene el contribuyente, es decir, la carga tributaria de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo.

Principio de igualdad

Se encuentra regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala que señala: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”

En este sentido todos los ciudadanos deben de cumplir con la obligación tributaria, pagando cada uno los tributos de acuerdo a su capacidad económica y con esto contribuir al gasto social.

Principio de generalidad

Está basado este principio en que la ley es de observancia general, las normas tributarias son de aplicación para todos los habitantes de la República de Guatemala sin excepción alguna. Entonces el principio de generalidad exige el cumplimiento de la obligación tributaria de todos

los contribuyentes que estén afectos de acuerdo a su capacidad de pago, estando sometidos a la tributación.

Principio de proporcionalidad

Se refiere este principio a que en materia tributaria debe de hacerse la correcta distribución de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente al pago de los diferentes tributos establecidos en la ley. Debe de ser su aportación adecuada de acuerdo a sus ingresos, evitando que el contribuyente aporte la mayor parte de sus ingresos al Estado.

Principio de irretroactividad

Establece que las normas tributarias que sean sancionatorias, serán retroactivas cuando supriman infracciones y establezcan sanciones benevolentes al contribuyente, siempre y cuando favorezcan al infractor tributario, es decir, constituye un beneficio al contribuyente.

Principio de doble tributación

En el Derecho Tributario, se prohíbe la doble o múltiple tributación. Este principio está regulado en el Artículo número 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece:

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición...

Esto se da cuando un mismo sujeto pasivo o contribuyente en un mismo período fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más sujetos activos, imponiendo el pago de dos o más tributos, dándose así la doble tributación.

Principio de la no confiscación

Consiste este principio en que es prohibido totalmente el pago de los impuestos que se realice por medio de la confiscación de los bienes que formen el patrimonio del contribuyente para cubrir las cargas públicas del Estado.

Principio de equidad y justicia tributaria

Este es un principio constitucional de la tributación y a la vez constituye una garantía para el contribuyente, que consiste en que el cobro del impuesto se realizará respetando la equidad. Este principio tiene como función de corregir la injusticia que se puede derivar de la aplicación de una ley, ocasionando una disminución en los ingresos del contribuyente.

Fuentes del Derecho Tributario

Cuando se habla de las fuentes se está refiriendo a lo que dio origen a algo, son las causas que generan algo, en términos generales significa nacimiento. Se entiende entonces como fuente toda norma generadora o de creación.

En el Derecho Tributario por su especial estructura las fuentes que le dieron origen son:

La Constitución

La Constitución Política de la República de Guatemala constituye la primera de las fuentes que origina el Derecho Tributario guatemalteco, ésta como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación que se deben cumplir para el nacimiento de las normas. La Constitución Política de la República de Guatemala instituye las principales garantías, así como los derechos fundamentales y obligaciones de la población. Dentro de cada uno de sus artículos se pueden encontrar fundamentadas las diferentes normas tributarias. La Constitución Política de la República de Guatemala, instituye los principios generales de la tributación como lo son el de legalidad, de equidad y justicia tributaria, de no confiscación entre otros más que constituyen la base del sistema financiero. (Monterroso, 2009:82)

Es entonces la Constitución Política de la República de Guatemala la que da surgimiento al Derecho Tributario, estableciendo el procedimiento que se debe cumplir para la creación de las normas tributarias. Asimismo regula los principios y derechos de las personas para que la relación tributaria se cumpla respetando dichos derechos.

Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley

Aparecen como fuentes del Derecho Tributario, ya que constituyen una garantía a toda la población la cual es necesaria en materia tributaria, para evitar la violación de los derechos humanos en relación con el pago de los tributos. En Guatemala son de suma importancia para que se cumplan los principios del Derecho Tributario como lo son la capacidad de pago, de equidad y justicia, doble o múltiple tributación y la no confiscación, ya que los convenios ratificados tienen preeminencia sobre el derecho interno. (Monterroso, 2009:86)

Constituyen una garantía para el contribuyente, ya que velan porque se respeten los derechos individuales y así evitar el abuso al momento de cumplir con el pago de los tributos.

La ley

Fuente inmediata del Derecho, tiene un papel central en el Derecho Tributario, por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solo el Congreso de la República de Guatemala, puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de recaudación. (Monterroso, 2009:87)

Establece que la ley tributaria debe de emanar del órgano competente para su creación, cumpliéndose el procedimiento establecido y así poder normar la tributación en el país.

Los tributos

Villegas define los tributos como: “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley u para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” (1997:67)

Los tributos entonces son esas prestaciones en dinero que el contribuyente realiza al Estado de forma coercitiva para contribuir con la satisfacción de las necesidades de la población. Es el Estado el único que tiene la facultad de exigir el pago de los tributos a través de su poder imperio, con el fin de la realización del bien común.

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 9 define los tributos de la siguiente manera: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Esta definición de lo que son los tributos indica que son esas prestaciones en dinero que el Estado recibe en sus arcas cumpliendo el ejercicio de su poder tributario con el único fin de obtener los recursos que le permita dar cumplimiento a los fines que éste tiene.

Características de los tributos

Los tributos tienen sus características que le son únicas por constituir una fuente de ingreso al Estado.

Parafraseando a Villegas (2009) estas características de los tributos son las siguientes:

Son una prestación en dinero, es decir, es una prestación que varía de acuerdo a los ingresos del contribuyente.

Son exigidos en el ejercicio del poder imperio del Estado. Constituye un elemento esencial del tributo la coacción, esa facultad que tiene el Estado de obligar al pago de la prestación requerida.

Creado por una ley. Los tributos no existen sin una ley previa que lo establezca, lo cual significa ese límite formal a la coacción. Hace referencia al principio de legalidad.

Cubre gastos que demanda el Estado. El cobro del tributo tiene su razón en la necesidad del Estado de obtener ingresos para cumplir con sus fines y la satisfacción de las necesidades públicas.

Clases de tributos

Para Villegas “la clasificación de los tributos se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.” (1997:69). Esto significa que los tributos tienen sus peculiaridades que los individualizan en cada caso.

Los tributos cualquiera que sea su denominación, se pueden clasificar en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Impuestos

La legislación guatemalteca en el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 11, define al impuesto de la siguiente manera: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Es decir que los impuestos son aquellas prestaciones monetarias efectuadas de una sola vez o fraccionadas, que no representan una contraprestación por algún servicio especial al contribuyente el cual está obligado a cumplirlo como sujeto pasivo de la relación tributaria. Consiste en una obligación no contractual ya que se encuentra contenida en la ley y uno de sus elementos es la coacción.

Según Villegas (1997) los impuestos se clasifican en: impuestos directos, que son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión, la riqueza y el patrimonio, siendo estos los que gravan al verdadero contribuyente; y los impuestos indirectos, que son aquellos que el Estado recibe en ocasión de un hecho generador que recae en el consumo, no grava al contribuyente.

Tasas

Para Villegas las tasas se definen como: “el tributo que en el cual existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado.” (1997:69)

Es decir, que son aquellos tributos en la cual la obligación tributaria tiene como hecho generador el prestar un servicio público que se individualiza en el contribuyente, nace para la prestación de un servicio. La administración pública tiene como fin utilizar estos tributos para la prestación de servicios al contribuyente, no puede darle otro uso ya que para ese propósito fue creado.

Contribuciones especiales

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala define las contribuciones especiales en su Artículo 13 como: “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o servicios estatales.”

Este tributo es establecido para la realización de obras públicas y prestación de ciertos servicios públicos o mejoramiento de los mismos, aumentando el valor de las propiedades.

Las empresas calificadas como maquila

Guatemala es un país eminentemente agrícola, depende para su crecimiento, fortalecimiento y desarrollo económico de la actividad exportadora. En tal sentido los gobiernos actuales han creado leyes que pretenden legislar, fomentar, asegurar y garantizar la actividad exportadora regulando las diferentes etapas que dicha actividad conlleva en su totalidad.

El nacimiento de la industria maquiladora en el mundo se remonta a la década de los años 50 y 60, en dos grandes e importantes hechos que se unieron para darle nacimiento. El primero fue la decisión del gobierno de los Estados Unidos de América, de autorizar su listado arancelario, sobre qué productos norteamericanos ensamblados en el extranjero fueran afectados al momento de regresar en el pago de los impuestos arancelarios, el valor agregado de la mano de obra y demás gastos en que se hubiere incurrido durante la estadía del producto en el exterior. El segundo se produjo en Japón, Corea del Sur, Taiwán y Singapur, ya que estos países procedieron a la creación de zonas libres de comercio para llevar a cabo la industria maquiladora. (Tovar, 2004:11)

Fueron entonces estos acontecimientos los que provocaron el nacimiento y evolución de las maquilas, logrando así el crecimiento de dichas empresas a pasos agigantados produciendo con esto fuentes de empleo para las personas.

La maquila se refiere entonces a una empresa que importa las materias primas, las procesa y finalizado el proceso de transformación las exporta ya elaboradas. Se diferencia de una empresa en las cuales fabrican un

producto y lo venden ya terminado porque pueden o no importar la materia prima, es decir, pueden ellas mismas elaborarlos.

Es un proceso entre dos empresarios, uno que se encarga de enviar la materia prima para que sufra el proceso de transformación y otro que es el encargado de llevar a cabo el proceso de elaboración, transformación o reparación de la materia, con el propósito de regresarla al primero como producto terminado.

Esa actividad de trasladar la materia prima y todos los insumos por parte de una empresa extranjera para que se lleve a cabo el proceso de elaboración, transformación o reparación y se realice un producto en una empresa ubicada por ejemplo en un país determinado, transformada la materia prima y ya convertida en un producto terminado, lo devuelva a la primera empresa o lo reexporte por su cuenta a otro país o hacia una empresa ubicada dentro de una zona franca, se considera como actividad maquiladora.

Por lo tanto, se puede decir que la industria maquiladora evoluciona, transforma y contribuye con el desarrollo del país, porque como fuente de trabajo brinda empleo, capacita a sus trabajadores, mejora la calidad de vida y da desarrollo a la región en donde se encuentra ubicada.

Los objetivos que tienen las empresas calificadas como maquila son contribuir con el engrandecimiento de las sociedades con las fuentes de empleo, favoreciendo a los Estados en donde se encuentran ubicadas porque promueven el desarrollo industrial y laboral del país y contribuyen en gran manera al desarrollo económico de la nación.

Definición de maquila

“La palabra está desarrollada en castellano y viene del árabe hispano *makíla*, que significa medida, y este del árabe clásico *makilah* o cosa medida. De esta palabra se derivó el verbo maquilar y el sustantivo maquiladora.” (2005:1319)

El Diccionario Enciclopédico Océano define maquila como: “porción que corresponde al molinero por la molienda.” (1985:665)

El Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española, define maquila como: “producción de manufacturas textiles para la exportación.” (2005:1319)

La Secretaria General de Consejo Nacional de Planificación Económica SEGEPLAN, define la maquila:

Actividad maquiladora es aquella que mediante el uso de procedimientos mecánicos, físicos o químicos, transforme materia prima en un producto nuevo con distintas características a sus materias primas originales, las cuales son propiedad de terceras personas y/o contratistas extranjeros y cuyo destino final es la reexportación. (1992:7)

En la legislación guatemalteca, en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, puede apreciarse la definición de maquila en el Artículo número 3 en el inciso b), el cual define: “Es el valor agregado nacional generado a través del servicio de trabajo y otros recursos que se percibe en la producción y/o ensamble de mercancías.”

Entonces maquila consiste en la prestación del servicio de mano de obra utilizada para la elaboración de mercancías, cuya producto final será exportado a países fuera del área centroamericana, utilizando para la producción materia prima extranjera, sufriendo el proceso de elaboración, transformación o reparación de dicha materia prima.

Características de las empresas calificadas como maquilas

Las empresas calificadas como maquilas tienen características que le son propias, como medios de elaboración de productos, transformando las materias primas.

A criterio del sustentante las principales características de las maquilas que se pueden mencionar son:

- Creación de empresas

Este es un aspecto importante porque con la apertura de nuevas empresas se contribuye al desarrollo del país tanto industrial, social y económicamente.

- La subcontratación de otras empresas maquilas

Permite que una empresa calificada como maquila pueda subcontratar los servicios de otra empresa para que se lleve a cabo la elaboración, transformación o reparación de las materias primas, llenando todos los requisitos establecidos en la ley.

- Generación de fuentes de empleos

Es uno de los fines primordiales de las empresas calificadas como maquilas, ya que al aperturar nuevas empresas es necesaria la contratación de personal para la realización de las actividades propias de la empresa, contribuyendo con esto a que el porcentaje de desempleo en el país disminuya.

- Mano de obra calificada

Las empresas calificadas como maquilas han contribuido a que la mano de obra sea de mejor calidad, por los procesos de tecnificación que las empresas utilizan para la realización de sus actividades.

- Aumento en el ingreso de divisas

Esto se da con el aumento de las exportaciones que realizan las empresas calificadas como maquilas, ya que al momento de la exportación de los productos terminados los ingresos aumentan en las empresas.

Procedimiento para calificar como empresa de maquila

El Artículo número 20 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala establece:

Para poder calificar una empresa al amparo de la presente Ley y gozar de los beneficios que otorga, los interesados deberán presentar solicitud a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, acompañando un informe técnico económico, firmado por el Representante legal o propietario de la empresa, que cumpla con los requisitos e información indicados en los instructivos que proporcione dicha dependencia...

De conformidad con la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, se establecen los requisitos para la calificación de una

empresa para la actividad maquiladora, en la cual los interesados deben presentar una solicitud a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, dicha solicitud debe de ir acompañada por un informe técnico económico firmado por el representante legal o propietario de la empresa.

El Artículo Número 21 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, regula: “Presentada la solicitud de calificación, la Dirección de Política Industrial dictaminará dentro un plazo no mayor de treinta (30) días, contados a partir de la fecha de presentación de la misma.”

Cuando se presenta la solicitud para calificar como empresa maquiladora, la Dirección de Política Industrial debe emitir dictamen correspondiente para continuar con el proceso de calificación de la empresa maquiladora.

La Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 22 establece: “El Ministerio de Economía, con base en el dictamen, resolverá sobre la procedencia o improcedencia de la calificación solicitada, dentro de un plazo no mayor de quince (15) días contados a partir de la fecha del dictamen.”

El órgano competente para decretar la calificación de una empresa maquiladora es el Ministerio de Economía, quien tiene la responsabilidad dentro del plazo establecido en la ley después de solicitada la calificación de resolver si es procedente o no dicha calificación de la empresa.

El Artículo 24 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, regula:

Después de presentada la solicitud de calificación en los Regímenes de Admisión Temporal, de Devolución de Derechos o de Componente Agregado Nacional Total y antes que se emita la resolución respectiva, podrá permitirse el ingreso de mercancías requeridas, siempre que se garantice el monto de los derechos arancelarios, impuesto a la importación e Impuesto al Valor Agregado IVA a través de fianza o pago efectivo en depósito.

Cabe resaltar que después que haya sido presentada la solicitud de calificación y antes de que se emita la resolución respectiva por parte del Ministerio de Economía, podrán las empresas maquiladoras ingresar mercancías, pero éstas deben de garantizar el monto de los derechos arancelarios y demás impuestos.

El Artículo 24 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, en el segundo párrafo regula: “Si la calificación fuese denegada, el pago en depósito pasará a la Cuenta Fondo Común-Gobierno de Guatemala o la fianza se hará efectiva a favor del Estado”.

Aspecto importante a tomar en cuenta es que si la calificación es denegada a la empresa maquiladora el pago en depósito que garantiza las mercancías que ingresaron a la empresa maquiladora pasará a la Cuenta Fondo Común-Gobierno de Guatemala, o también se puede dar que la fianza se hará efectiva a favor del Estado.

Las empresas que soliciten la calificación de maquilas deberán presentar la solicitud de calificación con base en el informe técnico económico, que presentaran a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, el expediente deberá de contener la papelería necesaria para completar el expediente de calificación, los cuales son:

1. Solicitud firmada y sellada dirigida al Director (a) de Servicios al Comercio y a la Inversión, Departamento de Política Industrial, Ministerio de Economía, conteniendo los datos completos de la empresa y del representante legal o propietario.
2. Informe técnico-económico firmado y sellado por el representante legal o propietario de la empresa.
3. Fotocopia de la patente de comercio de la empresa legalizada.
4. Fotocopia de la escritura de constitución de la sociedad y sus modificaciones, si las hubiere.
5. Fotocopia del nombramiento del representante legal, inscrito en el Registro Mercantil o fotocopia legalizada del documento de identificación en el caso que sea una empresa propiedad de una persona individual.
6. Todas las fotocopias anteriores deben de ser autenticadas por un abogado.
7. Fotocopia de la constancia de inscripción al Registro Tributario Unificado del titular de la empresa.
8. Fotocopia del Código de Exportación de la empresa.
9. Fotocopia simple de la inscripción en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social IGSS.
10. Nombre y número del asesor de la empresa o de la persona que dará seguimiento al expediente.
(<http://www.mineco.gob.gt/LeyesNormas.aspx?indice=Exportaciones> y Maquila Requisitos. Recuperado 11.8.2013)

Formado el expediente de calificación con toda la papelería correspondiente deberán darle seguimiento a la solicitud con el fin de conseguir el dictamen de calificación y así estar al amparo de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala.

Claves de regímenes de importaciones efectuadas por empresas maquiladoras

De acuerdo a lo que conceptualiza el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el Artículo 89, regula: “Se entenderá por Regímenes Aduaneros, las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera.”

De conformidad al Manual de Claves de la Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Aduanas, las empresas calificadas como maquilas para poder realizar operaciones aduaneras tanto de importación como de exportación le son autorizadas las siguientes claves de regímenes suspensivos para dicha actividad:

MI. Importación o admisión temporal de insumos por parte de empresas maquiladoras.

Esta se utiliza para realizar importaciones para empresas autorizadas para operar como maquilas, de mercancías destinada a un proceso de perfeccionamiento activo que formen parte de la autorización otorgada por el Ministerio de Economía.

MA. Importación o admisión temporal de activo fijo por parte de maquiladoras.

Se utiliza para realizar importaciones por parte de empresas maquiladoras de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo, debidamente identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía.

MR. Retorno (reexportación) al extranjero de mercancías elaboradas, transformadas o reparadas por parte de empresas maquiladoras.

Se utiliza para el retorno al extranjero de mercancías que ya fueron sometidas al proceso de perfeccionamiento, al amparo de la resolución de calificación del Ministerio de Economía.

MS. Retorno (reexportación) al extranjero de mercancías sin proceso de perfeccionamiento

Este se aplica para el retorno al extranjero de mercancías sin haber sido sometidas a operaciones de perfeccionamiento, al amparo de la resolución de calificación del Ministerio de Economía.

MT. Transferencia entre maquiladoras

Se utiliza para la transferencia de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios utilizados en la actividad productiva. (2000:10)

Es entonces que las empresas calificadas como maquilas podrán realizar actividades de importación y exportación, apegándose a los lineamientos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria a través de la Intendencia de Aduanas y de ésta forma llevar un mejor control de la actividad de la industria maquiladora.

Beneficios otorgados a las empresas calificadas como maquilas de conformidad con el Decreto Número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila

La Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala concede a las empresas calificadas como maquilas que se dediquen a la actividad exportadora o de maquila los beneficios que le son proporcionados al momento de obtener la calificación de maquilas por el Ministerio de Economía, como incentivo para que operen en el territorio nacional.

El Artículo 12 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, regula:

Las empresas propiedad de personas individuales o jurídicas que se dediquen a la actividad exportadora o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal, gozarán de los siguientes beneficios:

a)- Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado, sobre las materias primas, productos semi elaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país, de conformidad con los listados autorizados por el Ministerio de Economía, hasta por un plazo de un año contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva...

b)- Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA, sobre los muestrarios, muestras de ingeniería, instructivos, patrones y modelos necesarios para el proceso de producción o para

finés demostrativos de investigación e instrucción, hasta por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva...

c)- Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta, que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado o ensamblado en el país y exportado. Tal exoneración se otorgará por un período de diez años, contados a partir de la notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía...

d)- Suspensión temporal de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado, de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo debidamente identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía, hasta por un plazo de un año...

e)- Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión Impuesto al Valor Agregado, a la importación de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo debidamente identificado en la resolución de calificación del Ministerio de Economía.

f)- Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.

g)- Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica.

Todos los beneficios otorgados a las empresas calificadas consisten básicamente en la suspensión o exoneración del pago de los derechos arancelarios, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, como parte de incentivos que el Estado ofrece dichas empresas para que puedan operar en el país y así contribuir al desarrollo económico, brindando oportunidad de empleo.

Oficina de Perfeccionamiento Activo

Con el objetivo de simplificar y agilizar las operaciones aduaneras de importación y exportación realizadas por las empresas amparadas al Decreto Número 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en el año 1,997 la Dirección General de Aduanas delega a la Asociación Gremial de Exportadores de productos No Tradicionales, AGEXPRONT, bajo el Acuerdo Gubernativo 12-97 del Ministerio de Finanzas Públicas, Reformas al Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, la regulación y el control operativo de las empresas calificadas como maquilas, creándose así la Oficina de Regímenes de Perfeccionamiento Activo (OPA).

El Artículo 31 del Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Acuerdo Gubernativo Número 533-89, regula: “La Dirección General de Aduanas, llevará el control de las operaciones de importación, exportación y reexportación acogidas a los Regímenes de Perfeccionamiento Activo.”

Esta oficina tiene como propósito principal procesar la información básica para controlar, simplificar y agilizar las operaciones aduaneras de importación y exportación de mercancías que realicen las empresas calificadas como maquilas al amparo del Decreto Número 29-89 del

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

El control de las importaciones y exportaciones de mercancías realizadas por las empresas calificadas como maquila, es una cuenta corriente en hojas electrónicas en donde se lleva a detalle el total de las importaciones realizadas por dichas empresas anotando el valor de la importación, el valor de los Derechos Arancelarios de Importación (DAI) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que fueran objeto de pago si no cumplen con el tiempo establecido para estar dentro del territorio nacional.

Si fuera el caso que las mercancías cumplieran el año de permanencia, quedan sujetas a la aplicación de la fianza establecida en el Artículo 27 del Decreto Número 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, que regula:

La totalidad de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado IVA, de las mercancías que ingresen al territorio aduanero nacional, se garantizarán ante el fisco de la manera siguiente:

a)- Bajo el Régimen de Admisión Temporal mediante constitución de fianza, garantía específica autorizada por el Ministerio de Finanzas Públicas, garantía bancaria o a través de almacenes generales de depósito autorizados para operar como almacenes fiscales, y que constituyen fianza específica para este tipo de operaciones.

b)- Bajo el Régimen de Devolución de Derechos mediante la constitución de depósito en efectivo.

Para ello existe una delegación establecida por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria quien es la responsable de verificar que se dé fiel cumplimiento a lo regulado, a la cual las

empresas calificadas como maquila podrán acudir a solicitar la prórroga de permanencia de las mercancías importadas para la realización del perfeccionamiento activo por parte de las mismas.

Zonas francas y su relación con las empresas calificadas como maquila

Los gobiernos ofrecen privilegios a las empresas calificadas como maquilas, las cuales en su mayoría se encuentran ubicadas en zonas francas. Para lo cual el Estado brinda beneficios económicos importantes como por ejemplo, no pagar impuestos, pueden realizar operaciones monetarias con facilidad, lo cual hace que dichas empresas operen en el país con libertad. Existen también ofrecimientos por parte del Estado de proporcionar concesiones especiales en materia de aranceles de aduanas, impuestos, infraestructura física para la producción, transporte y logística y otros incentivos.

El Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y su Reglamento en el Artículo número 2, define la zona franca como:

El área de terreno físicamente delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un régimen aduanero especial establecido en la presente ley, en la que personas individuales o jurídicas se dediquen indistintamente a la producción o comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional.

Las zonas francas son custodiadas y controladas por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria a través de la Intendencia de Aduanas, quien de manera permanente tendrá una oficina de aduanas para que lleve el debido control de los ingresos y egresos de los productos.

En cuanto a las clases de zonas francas, estas pueden ser públicas o privadas. El Artículo número 2 de la Ley de Zonas Francas y su Reglamento, en su segundo párrafo regula:

Las zonas francas podrán ser públicas o privadas y tendrán físicamente separadas el área donde se ubiquen los usuarios industriales y de servicios de aquella donde se ubiquen los usuarios comerciales y podrán establecerse en cualquier región del país de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

Las zonas francas tendrán como órganos competentes al Ministerio de Economía y el Ministerio de Finanzas Públicas, los cuales se encargaran y velarán que se cumplan los procedimientos establecidos para la permanencia dentro de ellas.

El Ministerio de Economía tendrá atribuciones que le son propias por mandato de la ley, las cuales cumplirá con el fin de resguardar las zonas francas. El Artículo número 7 del Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Zonas Francas y su Reglamento regula:

El Ministerio de Economía, tendrá entre otras las atribuciones siguientes:

- a)- Autorizar o denegar el establecimiento de las zonas francas.
- b)- Autorizar o denegar la operación de zonas francas.
- c)- Autorizar o denegar a las personas individuales o jurídicas o instalarse como usuarios de zonas francas.
- d)- Participar con otros ministerios o instituciones, en coordinación con el Ministerio de Relaciones Exteriores, en las negociaciones de acuerdos internacionales que se relacionen con actividades de las zonas francas y dar cumplimiento a dichos acuerdos.
- e)- Conocer las infracciones que establece la Ley de Zonas Francas y su reglamento Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala que le competen e imponer las sanciones correspondientes.
- f)- Establecer las condiciones administrativas necesarias para la aplicación de la ley.
- g)- Conocer y resolver cualquier otro asunto de su competencia.

La Superintendencia de Administración Tributaria es el órgano encargado de dar cumplimiento a los procedimientos de exportación e importación establecidos hacia y desde una zona franca y que se cumplan cada uno de los requisitos para cada caso en concreto. También debe velar por las mercancías que ingresan bajo los beneficios de la Ley de Zonas Francas Decreto Número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala permanezcan dentro de los recintos de las zonas.

Marco legal

A criterio del sustentante el marco legal de las empresas calificadas como maquilas deben regirse por leyes de aplicación general y leyes específicas propias de sus funciones, para operar dentro del país. Toda persona sea ésta individual o jurídica debe de someterse al cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente para realizar cualquier tipo de operación en el país, sea actividades económicas, industriales, comerciales o prestación de servicios.

Leyes generales

Principia la Constitución Política de la República de Guatemala, como ordenamiento jurídico superior jerárquico de un país, de donde surgen los principios propios del Derecho Tributario, los tributos, las instituciones que regulan la actividad comercial del país, así como los derechos que tienen los trabajadores y las obligaciones que deben de cumplir los patronos.

El Decreto Número 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala, regula cualquier actividad comercial, la constitución de las sociedades mercantiles, gestiones ante el Registro Mercantil para estar habilitado para ejercer el comercio y las obligaciones de los comerciantes entre otras.

Código de Trabajo Decreto Número 1441 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se encuentran reguladas todas las obligaciones que conciernen a los patronos así como a los trabajadores y la relación laboral. En el caso de las empresas calificadas como maquilas en Guatemala, deben de cumplir con lo establecido en el Código de Trabajo, ya que para su funcionamiento deben de contratar trabajadores para que realicen el proceso de elaboración, transformación o reparación de la materia prima.

La Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social IGSS, Decreto Número 295 del Congreso de la República de Guatemala, regula que todo patrono debe de inscribir a sus trabajadores en dicha institución, para que los trabajadores puedan gozar y obtener los beneficios médicos que ofrece dicha institución.

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece las obligaciones que deben cumplir los propietarios de las empresas de maquilas en la inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar sus operaciones, que aunque gocen de exoneraciones de impuestos deben estar inscritas para su funcionamiento. También todo lo referente a importaciones y exportaciones que realice la maquila. Asimismo establece las sanciones aplicables al contribuyente cuando se incumplan las obligaciones tributarias.

La observancia del Código Aduanero Centroamericano CAUCA y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA, cuando se realicen exportaciones e importaciones.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, que regula todo sobre el cumplimiento del impuesto sobre las rentas obtenidas por los propietarios de las empresas. En el caso de las empresas calificadas como maquilas, están exentas por un período de 10 años, contados a partir de la calificación que les da el Ministerio de Economía, sin embargo deben cumplir con todas las obligaciones formales establecidas en dicha ley.

El Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, que contiene las normas para dar cumplimiento al Impuesto al Valor Agregado IVA. Si una empresa calificada como maquila por el Ministerio de Economía realiza exportaciones fuera del área centroamericana estará exenta del pago de este impuesto. El Artículo número 7 regula las exenciones del Impuesto al Valor Agregado, específicamente el inciso b) regula: “las personas individuales o jurídicas amparadas por el régimen de importación temporal...”

Ley del Impuesto de Timbres y Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, que regula todo lo concerniente en el caso que una empresa de maquila celebre contratos mercantiles.

Decreto Número 94-2000 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Negociación de Divisas, regula lo relativo a las divisas generadas por las empresas calificadas como maquilas, la tenencia, las transferencias y manejo de las divisas en el sistema bancario nacional.

La Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, creado para enmarcar y regular las medidas que permitan el control del contrabando y la defraudación aduanera y luchar contra la corrupción que empañan las exportaciones e importaciones de mercancías que se realizan en el dentro de las aduanas del país.

Leyes específicas

El Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, como lo regula en su Artículo número 1:

La presente ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías para exportación o reexportación por personas individuales o jurídicas domiciliadas en el país, para un contratante domiciliado en el

extranjero, al cual la empresa domiciliada en Guatemala le suministrará productos de acuerdo a las condiciones convenidas; así como regular la actividad exportadora y de maquila de las empresas dentro del marco de los regímenes de perfeccionamiento activo o de exportación de componente agregado nacional.

Es la encargada de regular todo lo relativo a la actividad de las empresas calificadas como maquilas, desde su calificación por el Ministerio de Economía, los beneficios a los cuales tienen derechos y cada uno de los procedimientos que deben cumplir para sus actividades en el territorio.

El Acuerdo Gubernativo Número 533-89 Reglamento de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, que tiene por objeto primordial la ejecución y correcta aplicación de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala.

El Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y su Reglamento, en el Artículo 1 regula:

La presente ley tiene por objeto incentivar y regular el establecimiento en el país de zonas francas que promueven el desarrollo nacional a través de las actividades que en ellas se realicen particularmente en acciones tendientes al fortalecimiento del comercio exterior, la generación de empleo y la transferencia de tecnología.

La principal función de ésta ley es regular las zonas francas que se encuentran establecidas en el territorio nacional para que las empresas calificadas como maquilas realicen sus operaciones para fortalecer el comercio, brindar oportunidades de empleo así como la tecnología para la realización de los procesos.

La simulación que provocan las empresas calificadas como maquilas en materia tributaria

A criterio del sustentante la obligación tributaria nace de una ley y para que se cumpla esta obligación tributaria, materialmente el sujeto pasivo de la obligación debe realizar concretamente lo que la ley regula y así dar cumplimiento al deber de esa obligación tributaria.

Cuando se refiere a una simulación en materia tributaria, se trata de aquellos actos que tienen como único fin el engañar y perjudicar al fisco en los ingresos al caudal del Estado. Se está frente a una evasión en donde la obligación tributaria nació y el contribuyente mediante una maniobra o un medio ilícito impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca pero no por su monto real.

Está claro que la simulación en materia tributaria siempre será de carácter antijurídico e ilegal, pues en esa obligación tributaria se está fingiendo la celebración de un acto, con el único y preciso ánimo del contribuyente de omitir el pago de los tributos provocando al fisco un perjuicio mediante la falta del pago de ese tributo. Los actos celebrados no son fidedignos, reales o ciertos, puesto que se está ocultando mediante el uso de la mentira la realización de un hecho gravado que se llevó a cabo.

Cuando se refiere a la simulación que provocan las maquilas en materia tributaria se está frente a todos aquellos actos que las empresas calificadas como maquilas realizan con la intención de no dar cumplimiento a alguno de los preceptos legales los cuales están obligados a cumplir. Estos actos van encaminados en la mayor parte a la defraudación del fisco, al realizar operaciones o transacciones en las cuales si se debe cumplir con el pago de tributos y aprovechándose de los beneficios que se le conceden por ser una empresa maquiladora, involucran otros tipos de actividades dentro de la misma maquila con el fin de no pagar impuestos, simulando por ejemplo exportaciones, compraventa de productos, así como dejar de operar al cumplimiento del período otorgado por el Estado de los diez años, entre otros, todo con el fin de lograr una exención de impuestos cuando si corresponde la carga del tributo ya que se da el hecho generador de una obligación tributaria y por tanto el cumplimiento del pago de impuestos.

También existen actos celebrados en los cuales las empresas calificadas como maquilas pueden simular una reexportación de productos terminados la cual nunca se lleva a cabo dejando las mercancías en el mercado informal del país, evadiendo con esto el pago de los impuestos que genera una compraventa.

La simulación

La simulación en términos generales consiste en la alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un contrato o acto. Es la presentación de un acto haciendo que parezca real, su verdadero fondo se oculta, con el fin de obtener un beneficio de otra persona o ente determinado.

La simulación de contratos, actos jurídicos y negocios es casi siempre una figura que constituye un fraude, utilizada para aparentar solvencia y claridad para conseguir un fin determinado, que en el caso de las maquilas es la evasión de los impuestos o el aprovechamiento de los beneficios otorgados por la ley.

Cuando se da la simulación en materia tributaria el sujeto pasivo o contribuyente de la obligación tributaria busca la forma de como ocultar la realidad del hecho generador o imponible de la obligación tributaria o de cualquier otro elemento para su determinación, favoreciéndose con el ahorro en el pago de sus impuestos o en el caso de no pagar el impuesto que se haya determinado.

La simulación se da cuando las empresas calificadas como maquilas, en detrimento de la recaudación de los tributos y con el fin de afectar los ingresos del Estado encubran el carácter jurídico del acto o negocio que se declara, dándosele una apariencia distinta; también cuando declaren o

confiesen falsamente lo que en realidad no ha sucedido o se ha convenido o constituyan o transmiten derechos a terceras personas ajenas al acto, para mantener desconocidas a las personas verdaderamente interesados.

Es por ello que el Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, en la definición de defraudación tributaria, tiene como una de sus causales la simulación como medio para inducir a error a la Administración Pública de manera que haya menoscabo o detrimento en la recaudación.

¿Por qué las empresas calificadas como maquilas simulan?

Las causas por las cuales las empresas calificadas como maquilas simulan sus actos son el criterio del sustentante de la tesis, enmarcando los motivos principales por las cuales se cometen.

El Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en su capítulo II, del Artículo número 12 al 19 regulan los beneficios que obtiene una empresa calificada como maquila, los cuales fueron creados con el fin de que las empresas calificadas como maquilas crearan fuentes de trabajo y así colaborar con el desarrollo económico del país.

Muchas de las empresas calificadas como maquilas se acogen al amparo de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, cierran sus operaciones y vuelven a abrir operaciones bajo un nombre distinto, cuando caduca la exención de impuestos y con esto reinscribirse bajo el régimen de maquila y seguir gozando de los beneficios que tienen, esto aunque sea el mismo dueño.

Siendo los principales beneficios la suspensión y exoneración del pago total o parcial de impuestos arancelarios e impuestos a la importación para las empresas calificadas como maquilas que operan en el país, dichas empresas simulan sus actos para aprovecharse de estos beneficios y así evitar el pago de impuestos que corresponden ingresar al fisco.

Evadir el pago de los tributos es la principal causa por la cual las empresas calificadas como maquilas simulan sus actos, logrando con esto la violación a las leyes tributarias vigentes, la separación de los principios propios del Derecho Tributario y con esto se logra que el Estado incurra en la falta de cumplimiento de los fines que le son propios y que inciden directamente en la población, como mejorar el sistema educativo del país, mejorar la red hospitalaria a nivel nacional, brindar más seguridad a la población entre otros.

La simulación de la reexportación de productos terminados por parte de las empresas calificadas como maquila

La regla general de las importaciones realizadas por las empresas calificadas como maquilas, es que las mercancías deben retornar al extranjero fuera del territorio centroamericano para no provocar competencia desleal con los países miembros de la Unión Aduanera, después de haber pasado por el proceso de elaboración, transformación o reparación, esto de acuerdo a lo normado en el Código Aduanero Unificado Centroamericanos.

El Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en el Artículo número 3, define el Régimen de Perfeccionamiento Activo como:

Régimen aduanero que permite introducir en el territorio aduanero mercancías de cualquier país para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y destinarlas a su exportación en forma de productos terminados sin que aquellas queden sujetas a los derechos arancelarios e impuestos de importación.

Bajo este régimen las empresas calificadas como maquilas importan las materias primas para llevar a cabo el proceso de elaboración, transformación o reparación y ese producto terminado debe ser exportado para su comercialización.

El Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en el Artículo número 5 regula y define que:

Las mercancías pueden ser objeto de los Regímenes de Perfeccionamiento Activo, que se definen a continuación: a)- Régimen de Admisión Temporal: es aquel que permite recibir dentro del territorio aduanero nacional, en suspensión de derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado mercancías destinadas a ser exportadas o reexportadas en el período de un año después de haber sufrido una transformación o ensamble...

Aprovechándose de los beneficios e incentivos que ofrecen las leyes vigentes en el país a las empresas calificadas como maquilas, estas simulan reexportaciones de los productos terminados con el objeto de aprovechar la suspensión de derechos arancelarios e impuestos a la importación dejando los productos terminados en el territorio nacional dentro del mercado informal para su comercialización, lo cual produce un detrimento a los ingresos del Estado porque con dichos productos se da una compraventa y esto genera el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, lo cual no es percibido por el Estado.

El régimen MR (reexportación de mercancías elaboradas, transformadas o reparadas por parte de maquiladoras) no conlleva o implica pago de sumas no canceladas al fisco porque las reexportaciones están exentas del pago de tributos. Además, en el régimen MR los productos admitidos temporalmente en el territorio aduanero nacional gozan de suspensión de

derechos e impuestos por el plazo establecido en la ley; la cual tiene que estar constituida una fianza que garantice el valor total de los tributos.

Otro aspecto importante a considerar, es que las empresas calificadas como maquila, en la reexportación de los productos que fueron importados para la realización del perfeccionamiento activo fueron sustituidas por otros, al tiempo de efectuarse la reexportación o exportación de los mismos. Por ejemplo se puede mencionar el ingreso de camisas para el perfeccionamiento activo bajo las claves de regímenes suspensivos para la importación de las mismas para llevar a cabo el proceso de adhesión de botones y marcas objeto de la manufactura en el proceso de la maquila, y al momento de la reexportación de las mismas cumplido el tiempo establecido para su estancia dentro del territorio nacional o de zona franca, se estén reexportando productos diferentes a los importados.

Es por ello que el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, en su Artículo número 2 regula: “Casos especiales de defraudación aduanera, en el inciso c: la sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o reexportación...”. Simular una reexportación constituye entonces un caso especial de defraudación aduanera ya que se evade el pago de los impuestos al fisco.

Simulación en la contratación de otras empresas maquiladoras

Las empresas calificadas como maquilas en sus operaciones de producción contratan los servicios productivos de otras maquiladoras, para la transformación de las materias primas bajo el régimen de admisión temporal, del cual se puede dar la realización de una compraventa, por lo que daría el nacimiento al hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, evadiendo el pago del mismo.

La simulación en este caso se da cuando una empresa calificada como maquila al contratar a otra maquila con el único fin de que elabore, transforme o repare una mercancía para luego regresarla a la maquila que contrató para luego éste producto ser exportado. Entonces la maquila que colaboró con el proceso de producción incluye sus propios productos para que sean exportados con la maquila que contrató sus servicios. Con esto se evade el Impuesto al Valor Agregado, porque en este caso se debe celebrar una compraventa.

Otro acto de simulación en este caso es con el fin de no garantizar los derechos arancelarios a la importación, es decir, no constituir su fianza o garantía que deberá ser autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, para realizar la importación, incluyendo sus productos en la importación de la maquila que contrató.

El Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en su Artículo número 36 bis regula:

Las empresas calificadas al amparo del Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, empresas que operan en el territorio aduanero nacional, las que operan bajo el régimen de admisión temporal y de perfeccionamiento activo y los usuarios de zonas francas, podrán enviar o recibir entre sí mercancías para ser sometidas a operaciones de transformación, elaboración o para completar productos destinadas a la exportación o reexportación. Estas operaciones no estarán afectas al Impuesto al Valor Agregado y las mercancías sujetas a estas operaciones, se sujetarán en cuanto a su ingreso o egreso del país, a los requisitos establecidos en la legislación aduanera vigente. Los usuarios de zona franca, cuando envíen mercancías a una empresa que opere en el territorio aduanero nacional bajo el régimen de admisión temporal y de perfeccionamiento activo, deberán garantizar los derechos arancelarios a la importación, Impuesto al Valor Agregado y demás impuestos aplicables, mediante constitución de fianza o garantía autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria...

Es claro el precepto legal cuando se hace mención que las empresas podrán subcontratar a otra empresa con el fin de completar la producción de las materias primas, pero para que esto se lleve a cabo es necesario que las empresas sean declaradas se deben de cumplir los procedimientos establecidos en la ley para que puedan llevar a cabo sus actividades.

La simulación en la adquisición de insumos por parte de las empresas calificadas como maquilas

Dentro de los beneficios otorgados a las empresas calificadas como maquila, se encuentra el uso de las constancias de adquisición de insumos para sus operaciones manufactureras. Estas constancias

consisten en la emisión del formulario SAT 9021, el cual se encuentra autorizado mediante una resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual consiste en dejar sin efecto el pago del Impuesto al Valor Agregado en las compras que realicen para sus operaciones.

Según el Acuerdo Gubernativo Número 5-2013 Reglamento de la Ley Del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 11, regula:

Actividad exportadora o de maquila. Las personas individuales o jurídicas que realizan sus actividades de exportación, reexportación o de maquila al amparo del Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, deben emitir y entregar al vendedor, una constancia de adquisición de insumos, por cada compra realizada.

Quienes reciban las constancias de adquisición de insumos, no cargarán el impuesto y consignaran como no afecto el ingreso correspondiente en sus declaraciones. En las facturas correspondientes consignarán la frase, “Venta no afecta al Impuesto al Valor Agregado”.

El precepto legal es claro cuando autoriza a las personas individuales o jurídicas que realizan actividades de maquila, siempre que éstas se encuentren calificadas por el Ministerio de Economía, entregar la constancia de adquisición de insumos al realizar la compra y con esto exonerar el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Las empresas calificadas como maquilas pueden hacer mal uso de las constancias de adquisición de insumos para evadir el pago del Impuesto al Valor Agregado, en la adquisición de productos que no tengan relación con objeto de transformación, reparación o elaboración de las

mercancías, de igual forma puede darse el caso de uso de las constancias de adquisición para el consumo personal o de uso de sus socios fundadores.

Tipificación de los delitos tributarios y aduaneros

Las empresas calificadas por el Ministerio de Economía como maquilas al momento de simular los actos o contratos celebrados, incurre en delitos de tipo tributario y aduanero, esto con el único fin de evitar el pago de impuestos, abusando de los beneficios que las leyes disponen para dichas empresas.

Actualmente existe legislación para la tipificación de éstos delitos con el fin de garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias y así evitar este flagelo de la evasión fiscal que solo produce daños al sistema tributario nacional.

El Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal en el capítulo IV, regula los delitos contra el régimen tributario, con el fin de imponer sanciones a quienes cometan delitos contra la Administración Tributaria y con esto garantizar el cumplimiento de las normas de carácter tributario haciendo que cada persona individual o jurídica cumpla con sus obligaciones tributarias.

El Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero fue creado para velar por el sistema aduanero del país, estableciendo las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación del ramo aduanero, para evitar que estos actos delictivos afecten el sistema de aduanas haciendo mal uso de ellas.

Defraudación tributaria

El Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal en el Artículo número 358 “A”, define la defraudación tributaria como:

Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o al pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Se refiere entonces a que la defraudación tributaria se produce cuando se omite en forma total o parcial el pago de los impuestos y se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

El Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, en el artículo número 358 “B”, en los casos especiales de defraudación tributaria numeral 1 y 2 regula casos especiales de defraudación tributaria como lo son:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados; 2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos...

En este delito, siendo el sujeto pasivo el contribuyente se convierte en sujeto activo del delito, ya que es el obligado al pago de los tributos o en su caso quien retuvo las cantidades respectivas y con esto eludió entregarlas al fisco.

Defraudación aduanera

Para Morales-Gil, el delito de defraudación aduanera es: “una infracción formal que no requiere para que se perfeccione que la conducta incriminada como punible sea dañosa, sino basta que se constituya una amenaza o un peligro para normal percepción de los tributos”. (2005:160)

El fin de los contribuyentes de cometer el delito de defraudación aduanera es no realizar el pago de los impuestos aduaneros utilizando medios que aparentemente son legales pero el fondo de los mismos es evadir los impuestos.

El Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero en el Artículo 1 define la defraudación aduanera como: “Defraudación en el ramo

aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma parcial o total, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero.”

Constituye esa acción u omisión este delito ya que se comete con el objeto de no cumplir con la obligación tributaria, provocando un daño al fisco.

Parafraseando a De Mata (2010) el principal elemento de este delito consiste en evadir el pago de los tributos que son aplicables al régimen aduanero o con violación de normas tributarias o la aplicación indebida de las restricciones que establece la legislación aduanera con el único fin de obtener alguna ventaja económica.

Es entonces la defraudación aduanera es conducta delictiva que comete el sujeto pasivo de la obligación tributaria en la cual con alevosía prepara todos los actos con el objetivo de defraudar al Estado en el pago de los tributos que si corresponden ingresar al fisco.

Según Morales-Gil (2005) el delito de defraudación aduanera es un ilícito de naturaleza eminentemente aduanera, es una infracción capaz de producir perjuicios de carácter pecuniario al Estado al momento de sustraer el pago de los impuestos. La defraudación aduanera es esa acción u omisión que se realiza para evadir el pago de los tributos, la

constituye básicamente la falsa declaración deliberada y que produce una violación a las leyes de carácter aduanero.

Conclusiones

Las empresas calificadas como maquilas constituyen una fuente de empleo en el país, obteniendo la mano de obra calificada y no calificada para llevar a cabo el proceso de elaboración, transformación o reparación de las mercancías, contribuyendo al desarrollo económico del país. No obstante han sido utilizadas de formas equivocadas con el único fin de aprovecharse de los beneficios e incentivos tributarios que El Estado les ofrece.

Las empresas calificadas como maquila tienen como principales beneficios otorgados por El Estado, la suspensión y exoneración del pago total o parcial de impuestos arancelarios e impuestos a la importación, es por ello que simulan sus actos para aprovecharse de dichos beneficios y así evitar el pago de impuestos que corresponden ingresar al fisco.

En su mayoría las empresas calificadas como maquila se ubican dentro del territorio de una zona franca, algunas de estas zonas se encuentran situados en el área rural, propiciando que con la mercancía transformada, se realice una simulación en la exportación o reexportación de las mismas, internándose dentro del territorio nacional para el consumo de la población evadiendo el pago de los impuestos correspondientes.

El uso de las constancias de adquisición de insumos utilizadas por las empresas calificadas como maquila para la compra de materia prima para sus operaciones manufactureras, pueden ser mal utilizadas simulando compras que no corresponden al proceso productivo de estas y a falta de una fiscalización adecuada por la Superintendencia de Administración Tributaria, dejara de percibir el tributo

Las empresas calificadas como maquilas cometen defraudación tributaria cuando omite en forma total o parcial el pago de los impuestos y se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

Referencias

Libros

De Mata Vela, J, De León Velasco, H (2010) *Derecho Penal Guatemalteco, Parte Especial y General*. 12va edición, Guatemala. Editorial Magna Terra

Monterroso, G (2009) *Fundamentos Tributarios*. 3era edición, Guatemala. Editorial Comunicación Gráfica

Morales-Gil, B (2005), *Derecho Penal Aduanero Guatemalteco*. 1era edición, Guatemala. Editorial Orión

Secretaría General del Consejo de Planificación Económica SEGEPLAN (1992) *Estudio para la elaboración del plan para el desarrollo de maquila en Guatemala, definiendo criterios de selección, ubicación en el territorio nacional y formas para su adecuación y explotación*. Guatemala

Superintendencia de Administración Tributaria (2000) *Manual de Claves*, Intendencia de Aduanas

Tovar, J (2004) *La maquila*. Lima Perú, Editorial PPU

Villegas, H (1997), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 6ta edición, Argentina. Ediciones Depalma.

Diccionarios

Diccionario Enciclopédico Océano (1981) España. Editorial Océano S.A.
Tomo II

Real Academia Española (2005) *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid, España. Editorial Espasa

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente (1985) *Constitución Política de la República de Guatemala*

Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA

Congreso de la República de Guatemala, *Código Penal, Decreto Número 17-73*

Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario, Decreto Número 6-91*

Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89*

Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Zonas Francas y su Reglamento, Decreto Número 65-89*

Congreso de la República de Guatemala, *Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90*

Congreso de la República de Guatemala, *Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92*

Congreso de la República de Guatemala, *Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92*

Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, *Reglamento de la Ley Del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013*

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
RECAUCA

Internet

Ministerio de Economía de Guatemala, *Exportaciones y maquilas,*

<http://www.mineco.gob.gt/ExportacionesMaquila.aspx>. Recuperado el 11.8.2013